

**Audience publique du 12 octobre 2009**

Recours formé par  
Monsieur ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 25310 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2009 par Maître Sabrina MARTIN, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ..., ... , demeurant à L-..., tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 octobre 2008 rejetant comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 24 octobre 2007.

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 mai 2009 par Maître Sabrina MARTIN pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Yasmine CHERIFI, en remplacement de Maître Sabrina MARTIN, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 septembre 2009 ;

---

Le bureau d'imposition Echternach de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit en date du 24 octobre 2007 à l'égard de Monsieur ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2006.

Par courrier daté du 21 janvier 2008, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin.

Par décision datée du 23 octobre 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « le directeur », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

*« Le directeur des contributions,*

*Vu la requête introduite le 23 janvier 2008 par le sieur ... demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 24 octobre 2007 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé la déduction à titre de frais d'obtention des dépenses de la remise en état d'un immeuble ;*

*Considérant qu'en vertu du § 242 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le réclamant avait acquis le 31 janvier 2006 une maison d'habitation sise à ... , au prix de 515.000 euros, frais d'acte non compris, dont la construction avait été achevée en 1961 ; que des travaux de réfection y ont été réalisés pendant l'année litigieuse pour un coût total de 88.493,44 euros ;*

*Considérant que le bureau d'imposition a qualifié les dépenses litigieuses de dépenses d'investissement alors qu'il s'agirait de dépenses d'entretien ou de réparation ;*

*Considérant que le propriétaire d'un immeuble bâti réalise encore un revenu au sens de l'article 98 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) lorsque, en l'absence de recettes, il expose des dépenses faites directement en vue d'acquérir des recettes (art. 105 (I) L.I.R.) ; qu'en vertu de l'article 105 alinéa 4 L.I.R. les frais d'obtention n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec les revenus imposables ;*

*Considérant que si le propriétaire d'un immeuble passagèrement inoccupé peut déduire les frais d'obtention s'y rapportant, il faut encore que les dépenses engagées soient à qualifier de dépenses d'entretien ou de réparation, et non de dépenses d'investissement qui augmentent le prix de revient de l'immeuble et sont pris en compte par voie d'amortissement;*

*Considérant que la distinction entre dépenses d'entretien (Erhaltungsaufwand) et dépenses d'investissement (Herstellungsaufwand) est usuellement opérée en droit luxembourgeois à partir de trois critères, dont l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de frais d'investissement (Trib. Admin. du 28.03.2001, n°10835 du rôle) ;*

*Considérant que des dépenses sont à considérer comme dépenses d'investissement (Trib. Admin. du 14.01.1998, n°10111 du rôle; Trib. Admin. du 28.03.2001, n°10835 du rôle; Trib. Admin. du 23.02.2000, n°11541 du rôle) lorsque les travaux aboutissent à:*

- a) un changement de la nature du bâtiment, ou*
- b) une augmentation essentielle de la substance du bâtiment, ou encore*
- c) une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment;*

*Considérant que l'envergure des travaux constitue un indice permettant, le cas échéant, de conclure à une amélioration considérable (circulaire du directeur des contributions L.I.R. 105/8-98/1 du 16 mars 2005) ;*

*qu'ainsi, des travaux de remise en état ou de modernisation améliorant significativement l'état de plusieurs éléments majeurs de l'équipement d'une habitation, tels que fenêtres, installation électrique, installation sanitaire ou installation de chauffage, peuvent conduire, dans leur ensemble, à une amélioration considérable de l'immeuble ;*

*que le fait que chaque mesure considérée isolément serait à apprécier comme une mesure d'entretien, n'empêche pas cette qualification globale ;*

*Considérant qu'en l'espèce d'importants travaux de remise en état ont été effectués en 2006 pour un montant total de 88.493,44 euros, en l'occurrence,*

- des travaux sanitaires et de chauffage (15.295,21 euros)*
- des travaux de transformations réalisés au rez-de-chaussée et au premier étage de la maison i.e. travaux de démontage, décapage et démolition, travaux de béton et béton armé, travaux de chapes et de revêtement de sol ainsi qu'à l'extérieur des travaux de décapage, de terrassement, d'étanchéité et drainage (21.604,90 euros)*
- des travaux de peinture (13.390 euros)*
- des travaux d'électricité (10.859,51 euros)*
- le remplacement de fenêtres (18.313,47 euros)*
- la fourniture et pose de parquet (9.030,35 euros) ;*

*Considérant que le total du coût des travaux de la remise en état de la maison effectués pendant l'année litigieuse s'élevant à 88.493,44 euros représente 21 pour cent du prix d'acquisition de la bâtisse initiale, la valeur du terrain étant éliminée à raison de 20 pour cent;*

*Considérant que si des travaux de remise en état ou de modernisation d'une habitation améliorent en principe toujours l'immeuble, l'amélioration est à qualifier de considérable lorsque ces travaux, considérés dans leur ensemble, dépassent la simple rénovation de l'immeuble et en augmentent clairement les possibilités d'utilisation par rapport à celles existantes à la date d'acquisition, de façon qu'il y ait naissance d'un bien économique nouveau (voir aussi circulaire L.I.R. No 105/8 du 16 mars 2005) ;*

*Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les dépenses litigieuses sont à qualifier de dépenses d'investissement augmentant le prix d'acquisition ou de revient de l'immeuble ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;*

**PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2009, Monsieur ... a introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 23 octobre 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision directoriale du 23 octobre 2008.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable. Le recours en annulation formé en ordre subsidiaire est par conséquent irrecevable.

A l'appui de son recours le demandeur fait grief au directeur des contributions directes d'avoir refusé la déduction au titre de « *frais d'obtention des dépenses de la remise en état* » de sa maison d'habitation acquise en date du 31 janvier 2006 et sise à ....

Ainsi le demandeur souligne qu'au cours de l'année 2006, il aurait effectué des travaux de réfection sur ledit immeuble pour un coût total de 88.493,- euros. Il précise qu'il aurait entre autres fait procéder à l'isolation de la façade avant laquelle aurait présenté des

défauts liés à l'humidité, à la rénovation du circuit électrique, ainsi qu'au remplacement des fenêtres simple vitrage d'origine. A ce sujet Monsieur ... précise qu'il a fait poser des fenêtres à double vitrage à châssis en aluminium sans avoir bénéficié d'une aide étatique. Dans le même ordre d'idées, il expose que le règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 instituant un régime d'aides pour la promotion de l'utilisation rationnelle de l'énergie et la mise en valeur des énergies renouvelables prévoit que le remplacement des fenêtres est éligible pour une aide financière de 12,- euros par m<sup>2</sup>.

Le demandeur reproche au directeur des contributions directes d'avoir qualifié à tort les dépenses relatives aux travaux prémentionnés de dépenses d'investissement alors qu'il s'agirait de dépenses d'entretien ou de réparation. Ainsi, Monsieur ... estime que ce serait à tort que le directeur des contributions directes a retenu que lesdits *travaux augmenteraient clairement les possibilités d'utilisation par rapport à celles existantes à la date de l'acquisition*, alors que lesdits travaux n'auraient pas porté création d'éléments nouveaux, mais auraient uniquement porté sur différents éléments ponctuels revêtant une importance mineure tant au regard de l'ensemble de la construction que des travaux de rénovation effectués.

Monsieur ... estime par ailleurs que les travaux litigieux n'auraient en rien modifié l'affectation ou l'utilisation de sa maison d'habitation, ni entraîné une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon à donner naissance à un bien économique nouveau, mais constitueraient uniquement des mises en conformité avec les normes sécuritaires, environnementales et énergétiques actuelles. Il souligne encore que les éléments essentiels d'infrastructure existants, tels que cheminées, toiture etc., auraient été conservés dans leur état d'origine, de sorte qu'on ne saurait prétendre qu'il aurait procédé à une rénovation globale de l'immeuble.

Le demandeur affirme encore que ce serait à tort que le directeur des contributions a retenu que les dépenses ainsi effectuées représenteraient 21% du prix d'acquisition de la bâtisse initiale, alors qu'en réalité il ne s'agirait que de 17,18% du prix d'acquisition et que par ailleurs ce seuil serait dépourvu de base légale.

Monsieur ... demande partant au tribunal de réformer la décision directoriale du 23 octobre 2008 et de requalifier les dépenses litigieuses en dépenses de réparation et d'entretien.

Plus subsidiairement, le demandeur requiert la ventilation des dépenses en question, afin de lui permettre une déduction partielle au titre de frais d'obtention des dépenses en question.

Encore plus subsidiairement le demandeur demande au tribunal de considérer qu'il soit tenu compte par la voie de l'amortissement pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 15 juin 2006, date de l'emménagement, de l'ensemble des frais de rénovation qui seraient dès lors à ajouter au prix d'acquisition de l'immeuble.

Le délégué du gouvernement estime de son côté qu'au vu de l'importance du coût des travaux que Monsieur ... a fait effectuer, il y aurait lieu de conclure qu'il a procédé à une rénovation générale de sa maison d'habitation.

La partie étatique expose encore que tous les éléments majeurs de l'équipement de l'habitation auraient été significativement améliorés et que dès lors, ces travaux dépasseraient de loin de simples travaux de rénovation ou d'entretien, mais constitueraient bien des dépenses d'investissement. Par ailleurs le délégué du gouvernement estime que même s'il existerait des frais d'entretien, ils seraient de toute façon à inclure parmi les dépenses d'investissement vu leur lien matériel avec les travaux d'investissement.

Le délégué du gouvernement en déduit que les dépenses effectuées auraient conduit à une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon à donner naissance à un bien économique nouveau.

Par ailleurs, la partie étatique souligne que les frais de rénovation d'une maison d'habitation seraient à analyser de façon globale de sorte qu'en l'absence d'indice permettant de conclure à des travaux détachables, il n'y aurait pas lieu de procéder à une ventilation des dépenses en question.

Finalement, en ce qui concerne l'amortissement, le délégué du gouvernement soutient qu'il ne serait pas prouvé en l'espèce que l'immeuble ait été achevé au courant de l'année 2006, de sorte qu'il ne pourrait être tenu compte des dépenses d'investissement par voie de l'amortissement.

Aux termes de l'article 105, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommé " LIR ", "*sont considérés comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes*". Il est encore précisé à l'alinéa 2 du prédit article que constituent également des frais d'obtention, notamment les frais d'entretien et de réparation pour autant que ces dépenses se rapportent à des biens qui procurent des revenus au contribuable.

Il est constant que la distinction entre dépenses d'entretien (Erhaltungsaufwand) et dépenses d'investissement (Herstellungsaufwand) est usuellement opérée à partir de trois critères, dont l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de frais d'investissement, étant entendu que dans le doute sur la nature exacte d'une dépense considérée, celle-ci est à qualifier de dépense d'entretien. Les trois critères en question peuvent se présenter plus particulièrement soit sous la forme d'une augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux (Vermehrung der Substanz), soit d'un changement de la nature du bâtiment dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation (Änderung der Wesensart), soit d'une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon qu'il y a naissance d'un bien économique nouveau (erhebliche Verbesserung) (cf. trib. adm. 14 janvier 1998, n° 10111 du rôle, Schaeffer, Pas. adm. 2/99, V° Impôt, II. Impôt sur le revenu, n° 61).

Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce les travaux effectués n'ont pas conduit à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment, alors qu'aucun élément nouveau n'a été créé. Par ailleurs, il y a lieu de constater que les travaux entrepris n'ont en aucune façon changé la nature du bâtiment, lequel continue à être utilisé en tant que maison d'habitation.

En ce qui concerne le troisième critère par contre, à savoir une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de sorte à faire naître un bien économique nouveau, le tribunal estime que ce critère est bien vérifié en l'espèce.

En effet, même si certains éléments majeurs de la maison d'habitation ont été conservés dans leur état d'origine, il n'en reste pas moins que la plupart d'entre eux, tels que le circuit électrique, la façade, ainsi que le vitrage ont été considérablement améliorés voire entièrement remplacés par des éléments répondant à des critères qualitatifs nettement plus élevés.

Il résulte ainsi des pièces versées en cause et notamment des diverses factures que le système électrique a été modifié, voire complètement remplacé dans toutes les pièces de la maison. Il résulte des mêmes pièces que le demandeur a changé l'ensemble des vitres en les remplaçant par des fenêtres à double vitrage à châssis en aluminium, qu'il a remplacé les portes extérieures, de même que les volets. Par ailleurs, il résulte de ces mêmes pièces qu'il a procédé à d'importants travaux de sanitaire, de chauffage et de peinture, ainsi qu'à un remplacement au moins partiel du parquet.

Force est dès lors de constater que les travaux entrepris constituent non pas de simples travaux de réparation, mais bien au contraire des travaux de modernisation de grande envergure.

Or, des travaux de remise en état ou de modernisation améliorant significativement l'état de plusieurs éléments majeurs de l'équipement d'une habitation, tels que fenêtres, installation électrique, installation sanitaire ou installation de chauffage peuvent conduire dans leur ensemble à une amélioration considérable de l'immeuble.

C'est dès lors à juste titre que le directeur des contributions directes, dans sa décision du 23 octobre 2008, a retenu que si des travaux de remise en état ou de modernisation d'une habitation améliorent en principe toujours l'immeuble, l'amélioration est à qualifier comme considérable lorsque ces travaux, considérés dans leur ensemble, dépassent la simple rénovation de l'immeuble.

Il s'ensuit que par ce seul critère de l'amélioration considérable du bâtiment vérifié et réalisé en l'espèce, les dépenses engagées en 2006 par le demandeur relativement à la modernisation de sa maison d'habitation sise à ..., sont à qualifier de frais d'investissement.

En ce qui concerne la demande subsidiaire consistant à voir ventiler les dépenses d'entretien et de réparation et celles d'investissement, il y a lieu de rappeler que dans l'hypothèse où des frais d'investissement sont engagés, tel que c'est le cas en l'espèce,

certaines dépenses qui isolément seraient à considérer comme frais de réparation deviennent des frais d'investissement, de sorte que le tribunal, après avoir admis la requalification globale de l'ensemble de ces frais, ne saurait plus procéder à une telle ventilation des dépenses sous peine de méconnaître sa propre approche globale.

Finalement en ce qui concerne la demande plus subsidiaire tendant à voir tenir compte par la voie de l'amortissement de l'ensemble des frais de rénovation de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 15 juin 2006, il y a lieu de rappeler que l'article 106 alinéa (1) de la LIR dispose que l'amortissement n'entre en ligne de compte que pour les biens qui sont sources de revenus pour le contribuable.

S'il est certes vrai que l'article 98 alinéa (1) 5 LIR prévoit que la valeur locative de l'habitation occupée par la propriétaire est considérée comme revenu provenant de la location, il s'agit ici néanmoins d'une fiction juridique aux fins d'établir une base pour l'impôt sur le revenu, qui, en tant qu'exception au principe général de la réalité économique, doit être interprétée restrictivement, de sorte à rester strictement circonscrite au cadre légal spécifique pour lequel cette fiction est établie. L'article 98, alinéa (1), 5 LIR ne saurait dès lors pas être utilement invoqué pour interpréter la notion de « source de revenu » au sens de l'article 106, alinéa (1) LIR, qui, en l'absence de disposition expresse permettant d'opérer par voie de fiction dans ce cadre, doit s'entendre comme une source réelle et effective de revenus dans le chef du contribuable. Dans la mesure où l'immeuble litigieux n'a pas produit de revenu de location au bénéfice de Monsieur ... au cours de la période litigieuse, il ne saurait dès lors être assimilé à un immeuble donné en location à un tiers produisant un revenu au contribuable et partant amortissable.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours laisse d'être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit non justifié ;

partant en déboute ;

dit le recours en annulation irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais de l'instance ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 12 octobre 2009 par :



Paulette Lenert, vice-président,  
Marc Sünnen, premier juge  
Thessy Kuborn, juge

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert